GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35192C
Inscrit le 15 septembre 2014

-

Audience publique du 29 juillet 2015

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ... S.R.L., … (Italie),
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 août 2014 (n° 32081 du rôle)
dans un litige l'opposant à
un bulletin de l'impôt sur la fortune et un bulletin d'établissement de la valeur unitaire
en matière d'impôts

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35192C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 15 septembre 2014 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.R.L., établie et ayant son siège à … (Italie), successeur en droit de la société à responsabilité limitée ... S.R.L., ayant été établie et ayant eu son siège à … (Italie), anciennement dénommée ... S.A., société anonyme de droit luxembourgeois, anciennement établie et ayant eu son siège social à L-…, et anciennement immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 août 2014 (n° 32081 du rôle), l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2011, 2012 et 2013 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011, tous émis à son égard par le bureau d'imposition Sociétés 6 le 7 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2014 par Maître Marianne GOEBEL pour compte de la société à responsabilité limitée ... S.R.L. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2015.

Le 7 mars 2012, le bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », un bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2011, 2012 et 2013, ainsi qu'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011.

Par courrier de son litismandataire du 30 avril 2012, la société ... fit introduire une réclamation à l'encontre de ces bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* ».

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... introduisit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins susvisés par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 février 2013.

Dans son jugement du 6 août 2014, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le rejeta comme étant non fondé, dit qu'il n'y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 15 septembre 2014, la société à responsabilité limitée de droit italien ... S.R.L., successeur en droit de la société à responsabilité limitée de droit italien ... S.R.L., anciennement dénommée ... S.A., société anonyme de droit luxembourgeois, a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 août 2014.

A l'appui de son appel, elle expose que la société anonyme ... HOLDING S.A. aurait été constituée le 4 janvier 2002 et que cette dénomination sociale initiale aurait été modifiée par une assemblée générale du 10 mai 2005 en celle de ... S.A.. En date du 22 décembre 2011, l'assemblée générale de ses actionnaires aurait décidé de transférer son siège social et son principal établissement du Luxembourg vers l'Italie, de manière à changer ainsi de nationalité et de se soumettre à la loi italienne par l'effet de ce transfert, et à l'occasion de ce transfert de siège, l'assemblée aurait également décidé de modifier sa forme sociale sous l'empire du droit italien en adoptant celle d'une société à responsabilité limitée et de changer sa dénomination en ... S.R.L.. Lors de la même assemblée du 22 décembre 2011, les démissions des organes statutaires luxembourgeois, à savoir de tous les administrateurs et du commissaire aux comptes, auraient été acceptées et les membres des nouveaux organes statutaires sous le droit italien auraient été nommés, entraînant que tout pouvoir de représentation des anciens administrateurs aurait cessé à la date du 22 décembre 2011. L'assemblée générale du 22 décembre 2011 aurait finalement décidé que les décisions prises seraient soumises à la condition résolutoire d'un refus du transfert du siège social par les autorités italiennes.

L'appelante explique que la société ... aurait transmis en date du 2 janvier 2012 au bureau d'imposition Sociétés 6 sa déclaration d'impôt de l'année 2011 l'informant qu'elle aurait transféré son siège en Italie par acte notarié du 22 décembre 2011. Ledit bureau n'aurait cependant pas dûment tenu compte de cette information, mais aurait adressé à la société ... un tableau des avances pour l'année 2012, demandé la soumission d'une attestation des autorités italiennes indiquant la date de son inscription en Italie et requis le

dépôt des déclarations fiscales pour les années 2011 et 2012. En date du 7 mars 2012, le bureau d'imposition aurait finalement émis les bulletins contestés.

L'appelante précise encore que le 15 octobre 2012, la société ... S.R.L. aurait fusionné avec la société à responsabilité limitée de droit italien ... S.R.L. qui aurait ainsi repris les droits de la société ... S.R.L..

En droit, l'appelante estime que ce serait à tort que l'administration a considéré la société ... comme étant imposable à l'impôt sur la fortune pour l'année 2012, l'appelante arguant que la décision du transfert du siège serait valablement intervenue à la date de passation de l'acte notarié, soit le 22 décembre 2011 et partant avant le 1er janvier 2012. Rappelant que l'assemblée générale tenue le 22 décembre 2011 avait spécifié que les décisions prises étaient soumises à la condition résolutoire du refus du transfert par les autorités italiennes, l'appelante invoque l'article 1183 du Code civil, au vœu duquel une condition résolutoire ne suspendrait pas l'exécution d'une obligation mais obligerait seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu si l'évènement prévu par la condition survient, pour en déduire que les décisions prises par l'assemblée générale du 22 décembre 2011 auraient été immédiatement effectives et n'auraient été sujettes à une résolution ultérieure qu'en cas de refus d'inscription de la part des autorités italiennes. Cependant, au vu de l'inscription effectuée en Italie, la condition résolutoire n'aurait pas joué et les décisions prises le 22 décembre 2011 auraient été effectives et définitives dès cette date. L'appelante estime dès lors que le droit d'imposition du Luxembourg aurait cessé à la date à laquelle le transfert du siège serait intervenu et ce indépendamment d'un éventuel retard pris par les autorités italiennes. Par voie de conséquence, les demandes du bureau d'imposition de soumettre des déclarations fiscales pour l'année 2012 et la fixation d'avances pour l'impôt sur la fortune pour l'année 2013 et pour l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2012 ne seraient pas non plus justifiées.

L'appelante ajoute que sa position se trouverait confirmée par le fait que les obligations fiscales de la société ... en Italie seraient rétroactives au 1er janvier précédant la date d'inscription de cette société au registre de commerce italien conformément à l'article 73 du Décret présidentiel n ° 917 du 22 décembre 1986 portant approbation du texte unique des impôts sur les revenus, de manière que la société ... aurait été imposable en Italie dès le 1er janvier 2012. Au vu de cette obligation fiscale en Italie, le fait par l'administration luxembourgeoise de réclamer à la société ... un impôt sur la fortune dû à la même date du 1er janvier 2012 constituerait une mesure de double imposition prohibée par la Convention entre le Luxembourg et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales et du Protocole final, signés à Luxembourg le 3 juin 1981, ci-après désignée par la « *Convention* ». Au vu plus particulièrement de l'article 4 de la Convention fixant la résidence d'une société au lieu de son siège de direction effective, l'appelante soutient qu'à partir du 22 décembre 2011, le centre de direction de la société ... aurait été en Italie au vu de la démission des administrateurs sous statut luxembourgeois et de la nomination des administrateurs sous statut italien. Au vu de ce changement de direction à la date du 22 décembre 2011 ayant impliqué dès ce moment l'impossibilité pour les anciens administrateurs d'agir pour compte de la société ..., l'appelante critique la position du tribunal revenant à maintenir l'administration centrale de la société ... au Luxembourg jusqu'à son inscription en Italie comme étant contraire à la date réelle du transfert du siège et à l'absence de pouvoir de représentation dans le chef des anciens dirigeants.

L'appelante précise encore que le tribunal aurait retenu à tort l'absence de preuve de l'applicabilité de la Convention en l'espèce, celle-ci étant applicable au vœu de la lecture

combinée de ses articles 2, sub 3., b 4) et 23, point 4.. Le raisonnement de l'Etat aboutirait partant à une double imposition prohibée par la Convention.

Conformément au § 1 (1) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'impôt sur la fortune, dite « *Vermögensteuergesetz* », en abrégé « *VStG* », « *unbeschränkt vermögensteuerpflichtig sind : … 2. Die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben : a) Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Europäische Gesellschaften, …)* », tandis qu'au voeu du § 2 de la même loi, « *(1) Beschränkt vermögensteuerpflichtig sind: … 2. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. (2) Die beschränkte Vermögensteuerpflicht erstreckt sich nur auf das Inlandsvermögen* ».

D'après ces dispositions, toute société de capitaux ayant son siège statutaire ou son administration centrale au Luxembourg est considérée comme contribuable résident assujetti à l'impôt sur la fortune avec sa fortune globale. Les critères du siège statutaire et de l'administration centrale sont alternatifs, de manière qu'il suffit que l'un des deux se trouve vérifié au Luxembourg dans le chef d'une société pour que celle-ci puisse être regardée comme résidente luxembourgeoise soumise à une obligation fiscale illimitée à l'impôt sur la fortune.

Conformément au § 12 VStG, l'assiette générale de l'impôt sur la fortune est fixée pour une période de trois ans, l'exercice coïncidant avec l'année civile, et la fortune imposable mise à la base de l'assiette générale est celle déterminée au début de la période d'assiette générale, ce dernier moment étant la date-clé de l'assiette générale. La fortune imposable est celle déterminée à la même date-clé conformément au § 21 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs.

Or, la date du 1er janvier 2011 était celle de l'assiette générale pour les années 2011, 2012 et 2013 et les bulletins déférés du 7 mars 2012 ont fixé la valeur unitaire de la fortune d'exploitation de la société ... et l'impôt sur la fortune redu par elle à la date-clé de l'assiette générale et pour les années 2011, 2012 et 2013.

L'impôt sur la fortune est fixé en principe pour l'ensemble de la période de trois années suivant la situation à la date-clé de l'assiette générale, soit au 1er janvier du premier exercice concerné, sauf les hypothèses d'assiettes nouvelles prévues par le § 13 VStG ou spéciales prévues par le § 14 VStG, non pertinentes en l'espèce.

Une autre exception à la soumission à l'impôt sur la fortune pour une période de trois années sur base de la situation à la date-clé de l'assiette générale est celle de l'extinction de l'imposabilité ou de l'entrée en vigueur d'une exemption qui se trouve régie par le § 15 VStG lesquel dispose que « *Erlischt die Steuerpflicht oder tritt ein persönlicher Befreiungsgrund ein, so wird die Steuer bis zum Schluss des Rechnungsjahrs erhoben, dessen Beginn in das Kalenderjahr fällt, in dem die Steuerpflicht erloschen oder der Befreiungsgrund eingetreten ist* ».

Conformément à cette disposition, l'impôt sur la fortune est dû par un contribuable qui cesse d'y être soumis jusqu'à la fin de l'année pendant laquelle l'obligation fiscale a expiré.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, l'appelante ne peut prospérer dans sa prétention que la société ... n'était pas redevable de l'impôt sur la fortune pour l'exercice 2012 du fait du

transfert de son siège du Luxembourg vers l'Italie que si elle établit qu'à la fois le siège statutaire et l'administration centrale de la société ... ont été valablement déplacés du Luxembourg vers l'Italie avant le 1er janvier 2012.

L'appelante invoque les résolutions prises par l'assemblée générale de la société ... le 22 décembre 2011 et entend voir conférer à ces décisions un effet immédiat en se prévalant notamment de la nature de la condition résolutoire.

Cette argumentation paraît admissible en ce qui concerne l'aspect des personnes assumant la direction de la société ... dans le cadre du déplacement de l'administration centrale. En effet, l'acceptation des démissions des administrateurs résidant au Luxembourg et leur remplacement par un administrateur unique résidant en Italie, tels que décidés le 22 décembre 2011, ont un effet immédiat, de manière que cette modification des personnes autorisées à représenter la société ... peut être considérée comme ayant été opérée avant le 1er janvier 2012.

D'un autre côté, le transfert du siège social implique une modification des statuts de la société de capitaux concernée, donc d'un acte dont l'article 8 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales impose la publicité, et constitue partant un acte qui tombe dans le champ d'application de l'article 9 § 4 qui dispose que « *les actes ou extraits d'actes ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication au Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance. Les tiers peuvent néanmoins se prévaloir des actes ou extraits d'actes non encore publiés* ».

Or, le procès-verbal de l'assemblée générale du 22 décembre 2011 a été publié au Mémorial C n° 310 du 4 février 2012 et l'appelante invoque comme première information au bureau d'imposition concernant le transfert du siège de la société ... vers l'Italie qui soit préalable à cette publication un courrier du mandataire de ladite société daté au 2 janvier 2012, de manière que ledit transfert ne peut être considéré comme opposable à l'administration des Contributions directes qu'à partir de cette dernière date.

En outre, le procès-verbal de l'assemblée générale du 22 décembre 2011 ne renseigne pas de date d'effet du transfert de siège y décidé et le certificat de radiation émis par le registre de commerce et des sociétés de Luxembourg du 7 février 2012 indique comme date de cessation de l'activité de la société ... au Luxembourg celle du 27 janvier 2012 et comme date de radiation le 3 février 2012.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, la Cour est amenée à confirmer la conclusion des premiers juges que l'appelante n'a pas établi que la société ... avait déplacé à la fois son administration centrale et son siège social du Luxembourg vers l'Italie avant le 1er janvier 2012, de manière qu'elle était encore à considérer comme société de capitaux résidente au 1er janvier 2012 au vœu du § 1 VStG et qu'elle était encore redevable de l'impôt sur la fortune pour l'exercice 2012 qui constitue ainsi l'exercice au cours duquel la soumission de la société ... à l'impôt sur la fortune a cessé.

Cette conclusion ne se trouve pas affectée par la Convention dans la mesure où son article 4, paragraphe 3, instaurant une règle de conflit pour l'hypothèse où une société est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, vise les cas de double résidence pour une même période d'imposition. Or, la situation de l'espèce n'est pas celle d'une double résidence pour une même période, mais celle d'une succession de deux résidences différentes durant une même année qui ne peut pas être considérée comme relevant d'un conflit de compétences d'imposition. En outre, si l'article 23, paragraphe 4, de la Convention

confère le droit d'imposition exclusif pour les éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3 du même article à l'Etat de résidence du contribuable visé, cette compétence ne s'applique qu'à partir de la date à laquelle le contribuable est effectivement à considérer comme résident de cet Etat. Or, il se dégage d'un document établi par la Chambre de commerce et des sociétés de Macerata en Italie du 6 février 2012 que la société ... a été inscrite à ce registre le même jour, de manière que le Luxembourg a encore valablement pu la considérer comme résident pour la période antérieure et la soumettre à l'impôt sur la fortune de ce chef, d'autant plus qu'aucun problème de double imposition ne se pose au vu de l'absence d'une imposition de la fortune en Italie.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen n'est pas justifié et qu'il y a lieu d'en débouter l'appelante, le jugement entrepris étant à confirmer en conséquence.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 15 septembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 6 août 2014,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29/7/2015
Le Greffier assumé